

# VU Research Portal

## **Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reperatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen!**

Potgens, F.P.G.; Kappelle, H.M.

### ***published in***

Weekblad voor fiscaal recht  
2010

[Link to publication in VU Research Portal](#)

### ***citation for published version (APA)***

Potgens, F. P. G., & Kappelle, H. M. (2010). Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reperatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen! *Weekblad voor fiscaal recht*, 2010(74), 74-87.  
[http://www.belastingrechaandevu.nl/Portals/0/images/Potgens\\_artikel22.PDF](http://www.belastingrechaandevu.nl/Portals/0/images/Potgens_artikel22.PDF)

### **General rights**

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

### **Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

### **E-mail address:**

[vuresearchportal.ub@vu.nl](mailto:vuresearchportal.ub@vu.nl)

**WFR 2010/74****Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reparatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen!****Prof. mr. F.P.G. Pötgens en prof. mr. H.M. Kappelle NOOT \***

[Essentie] De Hoge Raad wees een viertal arresten waarin hij stelde dat de conserverende aanslag die wordt opgelegd bij de emigratie van een pensioengerechtigde en een lijfrentegerechtigde vanuit Nederland niet in overeenstemming is met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de toepassing en interpretatie van de betreffende verdragsbepalingen. In dit artikel plaatsen de auteurs deze jurisprudentie in een breder kader en gaan na of de inmiddels in werking getreden reparatiewetgeving afdoende effectief is.

**[Tekst] 1. Inleiding**

Op 19 juni 2009 wees de Hoge Raad een drietal arresten waarin hij stelde dat de conserverende aanslag die wordt opgelegd bij de emigratie van een pensioengerechtigde vanuit Nederland (art. 3.83, eerste lid, Wet IB 2001 jo. art. 3.146, derde lid, jo. art. 2.8, tweede lid, Wet IB 2001) naar Frankrijk, NOOT 1 Korea NOOT 2 en de Filippijnen NOOT 3 niet in overeenstemming is met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de toepassing en interpretatie van art. 18 (pensioenartikel) van de belastingverdragen die Nederland met de desbetreffende jurisdicties heeft gesloten. Volgens de pensioenartikelen van die verdragen kwam het heffingsrecht over pensioenen en soortgelijke beloningen exclusief toe aan de woonstaat van de pensioengerechtigde. In een arrest van dezelfde datum heeft de Hoge Raad zich in gelijke zin uitgelaten over de negatieve uitgaven die werden geconstateerd ter gelegenheid van de afkoop van een lijfrente door een eerder naar België geëmigreerde gerechtigde (art. 3.133 Wet IB 2001 jo. art. 3.137, eerste lid, Wet IB 2001): een dergelijke heffing is, aldus de Hoge Raad, evenmin in overeenstemming met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg van art. 22 van het voormalige belastingverdrag met België (restartikel) dat het heffingsrecht over een afkoopsom van een dergelijke lijfrente exclusief toeweest aan de woonstaat van de gerechtigde (in casu België). NOOT 4 Enkele maanden daarvoor had de Hoge Raad in een aantal arresten de conserverende aanslag bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder overigens wel in overeenstemming geacht met de goede trouw. NOOT 5

De Nederlandse regering reageerde buitengewoon snel op de arresten van 19 juni 2009. Nog dezelfde dag kondigde de Staatssecretaris van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer NOOT 6 aan vóór het zomerreces een wetsvoorstel te zullen indienen teneinde de in zijn ogen ongewenste gevolgen van deze arresten te repareren. De behandeling van dit wetsvoorstel in de Eerste en Tweede Kamer omvatte uiteindelijk acht dagen en het is inmiddels met terugwerkende kracht tot 29 juni 2009 (de datum van indiening van het wetsvoorstel) in werking getreden. Ondanks de korte behandeltermijn, werden er vanuit de Eerste en Tweede Kamer kritische vragen gesteld over de houdbaarheid en effectiviteit van de voorgestelde reparatie. Een vergelijkbaar beeld vertoonde overigens de totstandkoming van de bepalingen uit de Wet IB 2001 waarover de Hoge Raad zich in zijn arresten van 19 juni 2009 diende uit te laten. Ten aanzien van deze op 29 juni 2009 inwerking getreden reparatiewetgeving heeft de regering de kritische kanttekeningen die door de Eerste en Tweede Kamer (maar ook door de Raad van State) zijn geplaatst, wederom naast zich neergelegd zonder daarvoor een goede en gefundeerde onderbouwing te geven.

In dit artikel gaan wij aan de hand van de casuïstiek die ten grondslag lag aan de emigratieheffing arresten (van 19 juni 2009 en 20 februari 2009; onderdeel 2), de relevante parlementaire historie (Brede Herwaarderings I en Wet IB 2001; onderdeel 3), de jurisprudentie (waaronder de jurisprudentie van het HvJ NOOT 7; onderdeel 6), alsmede de reparatiewetgeving zelf (onderdeel 7) na of en in hoeverre de met die reparatiewetgeving beoogde doelstellingen worden bereikt. Het uitgangspunt daarbij zijn de arresten van 19 juni 2009. Zij worden onderstaand geanalyseerd en in een breder perspectief geplaatst (onderdeel 5.2). Daarbij wordt een vergelijking gemaakt met de arresten van 20 februari 2009 inzake de conserverende aanslag bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder (onderdeel 5.3). Verder wordt stilgestaan bij een aantal praktische uitvoeringsproblemen dat naar aanleiding van deze reparatiewetgeving kan optreden (onderdeel 8). De conclusie is dat het er alle schijn van heeft dat de geschiedenis zich zal gaan herhalen waarbij de Hoge Raad naar verwachting binnen afzienbare tijd weer geconfronteerd zal worden met de vraag of het inmiddels aangepaste stelsel van conserverende aanslagen bij emigratie van lijfrente- en pensioengerechtigden in overeenstemming kan worden geacht met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de interpretatie en toepassing van bepaalde (en met name oudere) belastingverdragen (onderdeel 9).

**2. Casuïstiek**

Op basis van art. 3.83, eerste lid, Wet IB 2001 wordt bij emigratie van een pensioengerechtigde de waarde in het economische verkeer van opgebouwde aanspraken als loon in aanmerking genomen (dat overigens naar aanleiding van deze arresten door de wetgever inmiddels is aangevuld in die zin dat afhankelijk van het van toepassing zijnde belastingverdrag alleen over de gefacilieerde premies via negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen wordt geheven; zie art. 3.136, derde lid, Wet IB 2001, alsmede onderdeel 8). Art. 3.146, derde lid, Wet IB 2001 situeert het genietingsdijdstip in dit verband fictief op het moment onmiddellijk

vooraangaande aan het ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn. Ingevolge art. 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 wordt ter zake een conserverende aanslag opgelegd voor een periode van tien jaar (art. 25, vijfde lid, IW 1990). Indien binnen deze tienjaarsperiode geen irreguliere handeling plaatsvindt, zoals een afkoop, dan wordt de conserverende aanslag na de vigerende periode kwijtgescholden (art. 26, tweede lid, IW 1990). De systematiek die gold bij de emigratie van de gerechtigde tot een lijfrente verschilde enigszins van de emigratieheffing bij pensioenen. Bij emigratie van een gerechtigde tot een lijfrente worden negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen (art. 3.136, eerste lid, Wet IB 2001) ter grootte van de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde lijfrenteaanspraak (als gevolg van de in onderdeel 8 genoemde reparatiewetgeving moet met ingang van 29 juni 2009 tevens art. 3.136, tweede lid, Wet IB 2001 in aanmerking worden genomen waardoor afhankelijk van een mogelijk belastingverdrag alleen de afgetrokken premies worden meegenomen). Deze negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden geconstateerd op het laatste moment van binnenlandse belastingplicht (art. 3.137, eerste lid, Wet IB 2001). Voor het in aanmerking nemen van deze negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen wordt normaliter een conserverende aanslag opgelegd waarbij uitstel van betaling wordt verleend voor een periode van tien jaar (art. 25, vijfde lid, IW 1990). NOOT 8 Wordt binnen deze periode een irreguliere handeling geconstateerd, dan wordt de conserverende aanslag ingevorderd (art. 25, vijfde lid, IW 1990). Vindt binnen deze periode geen irreguliere handeling plaats, dan wordt hij kwijtgescholden (art. 26, tweede lid, IW 1990). Bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder wordt een fictieve vervreemding geconstateerd (art. 4.16, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001) op het onmiddellijk aan de emigratie vooraangaande tijdstip (art. 4.46, tweede lid, Wet IB 2001). Ter zake wordt een conserverende aanslag opgelegd conform art. 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 waarvoor uitstel van betaling wordt verleend voor een periode van tien jaar (art. 25, achtste lid, IW 1990). Dit uitstel vervalt indien binnen de vigerende periode een niet toegelaten handeling plaatsvindt, zoals een vervreemding. Blijft binnen die periode een dergelijke handeling achterwege, dan wordt na het verstrijken daarvan de conserverende aanslag kwijtgescholden (art. 26, tweede lid, IW 1990). De situatie bij de emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder wijkt op één onderdeel af van de andere hiervoor genoemde emigratieheffingen aangezien bij de aanmerkelijkbelanghouder de bronstaat (in casu Nederland) een verrekening verleent voor de in de woonstaat over de realisatie van het aanmerkelijk belang verschuldigde belasting (een zogenoemde "reverse credit"). NOOT 9

Als gevolg van de jurisprudentie van het HvJ te Luxemburg (zie ook onderdeel 6) behoefde overigens bij een emigratie naar een andere EU-lidstaat geen zekerheid te worden gesteld (voor de arresten van 19 juni 2009 was dit van toepassing op de emigraties naar Frankrijk en België en in de arresten van 20 februari 2009 op de emigraties naar wederom België en het Verenigd Koninkrijk). NOOT 10 In de gevallen waarover de Hoge Raad diende te oordelen werden de betreffende pensioenen na de emigratie maar binnen de betreffende tienjaarsperiode afgekocht waardoor de conserverende aanslag werd ingevorderd. In het geval van de lijfrente was op het moment van emigratie geen conserverende aanslag opgelegd aangezien niet was voldaan aan de voorwaarden die de Wet IB 1964 in dit verband stelde NOOT 11 en werden bij de afkoop (onder vigeur van de Wet IB 2001) negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen. Bij de emigrerende aanmerkelijkbelanghouders had in de aan de Hoge Raad voorgelegde situaties nog geen vervreemding plaatsgevonden binnen de tienjaarsperiode. NOOT 12

### 3. Parlementaire historie

#### 3.1. Brede Herwaardering I

Bij de invoering van Brede Herwaardering I NOOT 13 werden Kamerbreed vraagtekens gezet bij de houdbaarheid van de voorgestelde regelingen bij emigratie met het internationale en Europese recht. Zo was de CDA-fractie van mening dat voor de vraag of de voorgenomen wetsystematiek zich verdroeg met de door Nederland gesloten belastingverdragen, het EVRM, het BUPO-verdrag en het EG-verdrag, advies aan de Hoge Raad moest worden verzocht. NOOT 14 De regering vond evenwel dat er geen bepalingen in het communautaire recht waren die zich verzetten tegen de voorgestelde maatregelen. NOOT 15 Daarenboven achtte zij de emigratieheffing bij lijfrenten (waarin uiteindelijk art. 45c, derde lid, Wet IB 1964 voorzag) in overeenstemming met de door Nederland gesloten belastingverdragen omdat het Nederland vrij zou staan langs deze weg zijn nationaalrechtelijke heffingsclaim veilig te stellen. Dit was temeer het geval daar de fiscale lijfrenteregimes in Nederland en in diverse landen niet op elkaar aansloten. NOOT 16

#### 3.2. Wet IB 2001

De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn hoedanigheid van medewetgever aangegeven dat hij ten aanzien van pensioenen een "drie-sporenbeleid" wenste te voeren en met betrekking tot de andere emigratieheffingen een "twee-sporenbeleid". NOOT 17 Dit beleid kwam neer op het volgende:

1. het aanpassen van de nationale wetgeving;
2. het heronderhandelen van bestaande belastingverdragen; en
3. voor pensioenen, een actieve rol vervullen in het opstellen en inwerking doen treden van een EG-richtlijn.

#### NOOT 18

Aanpassing van bestaande belastingverdragen was noodzakelijk omdat zij in relatief veel gevallen het heffingsrecht toewezen aan de woonstaat, hetzij direct, voor onder andere pensioenen (art. 18 OESO-modelverdrag), lijfrenten en kapitaalverzekering eigen woning (art. 21 OESO-modelverdrag), hetzij na een in een verdrag bepaalde periode na emigratie, voor de vervreemdingsvoordelen uit een aanmerkelijk belang. Hierdoor kon Nederland veelal niet heffen indien het inkomen daadwerkelijk gerealiseerd werd en de genietter daarvan op dat moment in een andere verdragsstaat woonde. Aanpassing en heronderhandeling van

belastingverdragen zou echter de nodige tijd vergen, NOOT 19 vandaar dat ondertussen de nationale wetgeving zodanig werd aangepast dat een fictief heffingsmoment en -mogelijkheid werden gesitueerd op het laatste moment van binnenlandse belastingplicht, dat wil zeggen direct voorafgaande aan de emigratie NOOT 20 waardoor een en ander geheel in de binnenlandse periode werd afgewikkeld en daarmee in de visie van de Staatssecretaris van Financiën onttrokken was aan de werking van de door Nederland gesloten belastingverdragen. NOOT 21

In feite kan dit neerkomen op een doelbewuste frustratie van bestaande belastingverdragen oftewel "treaty override", NOOT 22 waar bij de introductie van de emigratieheffing bij pensioenen uitdrukkelijk door de Raad van State op is gewezen. NOOT 23

#### **4. Enige ontwikkelingen in de jurisprudentie voorafgaande aan de emigratieheffingarresten**

##### **4.1. Het Verdrag van Wenen**

Emigratieheffingen en met name conserverende aanslagen zijn al enige tijd het voorwerp van de rechtspraak. Enerzijds worden deze maatregelen getoetst aan het EG-verdrag/EU-Verdrag indien de emigratie zich binnen de Europese Unie afspeelt en anderzijds aan het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht (hierna: Verdrag van Wenen). NOOT 24 Uit de hierna nog te noemen rechtspraak komt naar voren dat de verhouding tussen het opleggen van conserverende aanslagen en het Verdrag van Wenen zich met name richt op art. 26 en 31 daarvan. Art. 26 houdt in: "Elk in werking getreden verdrag verbindt de partijen en moet door hen te goeder trouw worden uitgelegd." Art. 31 stelt: "Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag."

##### **4.2. Hongarije-arrest**

HR 7 december 2001, BNB 2002/42 (het Hongarije-arrest) illustreert, zoals Engelen terecht opmerkt, dat de grens tussen het te goeder trouw nakomen van verdragsverplichtingen en het te kwader trouw ontgaan of uithollen van die verplichtingen door de Hoge Raad scherp wordt getrokken (zie ook onderdeel 4.3 en 5). NOOT 25 In het Hongarije-arrest was sprake van een gerechtigde tot een in Nederland gefaciliteerde lijfrente die na zijn emigratie naar Hongarije werd afgekocht. Ter gelegenheid en in het jaar van afkoop werden voor het bedrag van de in aftrek gebrachte premies negatieve persoonlijke verplichtingen in aanmerking genomen (zie ook onderdeel 2). NOOT 26 De Hoge Raad was van mening dat de negatieve persoonlijke verplichtingen niet op één lijn waren te stellen met (een deel van) de afkoopsom en dat de eerdere lijfrentepremieaftrek is verleend onder de ontbindende voorwaarde dat geen verboden handeling wordt verricht met betrekking tot de lijfrente, zoals een afkoop. De ontvangst van de afkoopsom betekent dan alleen dat de ontbindende voorwaarde waaronder de eerdere aftrek is toegestaan, in vervulling gaat, waardoor geen sprake is van strijdigheid met doel en strekking van het belastingverdrag met Hongarije (1986). Daarenboven kunnen de negatieve persoonlijke verplichtingen niet worden beschouwd als "bestanddelen van het inkomen" in de zin van het saldoartikel van het belastingverdrag met Hongarije (art. 22) omdat zij bestaan in het terugnemen van de in het verleden genoten aftrek. De Hoge Raad komt dus tot de conclusie dat het belastingverdrag met Hongarije, Nederland niet belemmert in het in aanmerking nemen van de negatieve persoonlijke verplichtingen op het moment dat een inmiddels in Hongarije wonende belastingplichtige een lijfrente afkoopt waarvoor eerder premies zijn afgetrokken. NOOT 27 Naar aanleiding van het Hongarije-arrest heeft de Staatssecretaris van Financiën het standpunt ingenomen dat bij pensioenen geen sprake is van het belasting van een pensioenaanspraak, maar van het terugnemen van in het verleden genoten belastingvoordeel. NOOT 28 Dit standpunt is ten aanzien van pensioenen door de Hoge Raad expliciet verworpen. NOOT 29 De overdracht van de pensioenverplichtingen aan een niet-toegelaten verzekeraar is bij wetsfictie gelijkgesteld met een afkoop NOOT 30 en hij moet dan ook verdragsrechtelijk als zodanig worden behandeld. Er is dan ook geen sprake van het terugnemen van in het verleden genoten fiscaal voordeel, maar van het belasting van een afkoopsom.

##### **4.3. Ten geleide van de emigratieheffingarresten**

Uit HR 5 september 2003, BNB 2003/380 (afkoopsom pensioen onder het verdrag met Singapore) volgde reeds dat een verdragsbepaling die aan de woonstaat (in dezen Singapore) het exclusieve recht verleent pensioenen of soortgelijke beloningen in de belastingheffing te betrekken (in casu art. 18 belastingverdrag met Singapore uit 1971) niet kan worden uitgehold of ontgaan door effectuering van een posterieure nationaalrechtelijke fictiebepaling (art. 19b, eerste lid, onderdeel b, Wet LB 1964; geïntroduceerd in de nationale wetgeving per 1 januari 1995) onder het betreffende verdrag door de bronstaat (Nederland). Op basis van deze fictie werd een afkoop van een pensioen als loon uit vroegere dienstbetrekking geherclassificeerd die werd geacht te zijn genoten op het onmiddellijk aan de afkoop voorafgaande tijdstip. Effectuering van deze fictie onder het verdrag met Singapore zou tot gevolg hebben dat niet art. 18 (pensioenen) op de betreffende afkoop van toepassing zou zijn maar art. 15 (persoonlijke arbeid). Een zodanige verschuiving in de verdeling van de heffingsrechten is niet in overeenstemming met de goede trouw (de Hoge Raad verwijst expliciet naar art. 31, eerste lid, Verdrag van Wenen) die in acht moet worden genomen bij de interpretatie van art. 18 verdrag met Singapore (pensioenartikel). De toepassing van de betreffende fictiebepaling op verdragsniveau is derhalve strijdig met art. 18 van het betreffende verdrag. In HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en BNB 2003/381 (fictief loon dat in aanmerking was genomen bij een in België wonende aanmerkelijkbelanghouder) stelde hij dat onverkorte toepassing van de fictiefloonregeling (van art. 12a Wet LB 1964; geïntroduceerd in de nationale wetgeving per 1 januari 1997) op het voormalige belastingverdrag met België (1970) tot gevolg zou hebben dat dit fictieve inkomen classificeert

onder art. 15 (inkomen uit niet-zelfstandige arbeid) of art. 16 (bestuurdersbeloningen) van dat belastingverdrag (toewijzing heffingsbevoegdheid aan Nederland), terwijl het inkomen dat een aanmerkelijkbelanghouder normaliter uit zijn BV (dus zonder deze fictie) genereert, bestaat uit dividenden of vermogenswinsten die classificeren onder respectievelijk art. 10 of art. 13 van dat verdrag (heffingsrecht toegewezen aan de woonstaat, waarbij de bronstaat mede een beperkt heffingsrecht heeft met betrekking tot dividenden en de bronstaat een onverkort heffingsrecht heeft aangaande vervreemdingswinsten indien het voorbehoud van art. 13, vijfde paragraaf, van dat verdrag van toepassing is). De Hoge Raad komt dan ook tot de conclusie, dat art. 3, tweede paragraaf, van het voormalige belastingverdrag met België (vergelijkbaar met art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag) en met name de daarin vervatte context de toepassing van de fictieflootregeling op het voormalige belastingverdrag met België belet, gezien de hiervoor genoemde potentiële verschuiving in de verdeling van de heffingsrechten. Hierbij verwees de Hoge Raad naar het commentaar op art. 3 OESO-modelverdrag (art. 3, tweede lid, OESO-modelverdrag poogt een balans te vinden tussen "permanency of commitments" en het praktisch toepasbaar houden van het verdrag). De verzekering van de permanency of commitments" kan als een equivalent worden gezien van de goede trouw. NOOT 31

Verder is HR 13 mei 2005, *BNB 2005/232-235* (zetelverplaatsing pensioen-BV) van belang. *BNB 2005/234* en *BNB 2005/235* betroffen de strafheffing van art. 23a Wet VPB 1969 (52%) die beoogde de afkoop van pensioenen bij pensioen-BV's tegen te gaan. De Hoge Raad oordeelde dat deze strafheffing het karakter van een inkomstenbelasting had (vanwege het feit dat het tarief is afgestemd op het hoogste tarief in de inkomstenbelasting en de heffing vervat in dat artikel vindt niet plaats indien de werknemer als binnenlandse belastingplichtige aan de inkomstenbelasting is onderworpen). Voor het overige werd in deze arresten beslist dat art. 19b Wet LB 1964, evenals in *BNB 2003/380* (afkoop pensioen onder verdrag met Singapore) geen effect had onder het voormalige belastingverdrag met België (1970). Een andersluidend oordeel zou tot gevolg hebben dat het heffingsrecht verschuift van art. 18 (pensioenen) naar art. 15 (inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid), hetgeen zich niet zou verdragen met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van dat verdrag. NOOT 32

Uit deze jurisprudentie en de literatuur daaromtrent kunnen de volgende uitgangspunten worden geventileerd aangaande de rol van de goede trouw bij de interpretatie en toepassing van belastingverdragen.

1. Een belastingverdrag wordt in beginsel niet te goeder trouw ten uitvoer gelegd en geïnterpreteerd indien de verdragsposterieure introductie van een fictie in de nationale wetgeving van één van de verdragsluitende staten potentieel een verschuiving teweeg brengt in de verdeling van heffingsrechten tussen beide staten. NOOT 33

2. Een nationaalrechtelijke fictiebepaling kan wel effect hebben op een belastingverdrag indien dat verdrag is gesloten na introductie van die fictie in de nationale wetgeving. NOOT 34

3. Het beginsel van de wederkerigheid inhoudende dat de betreffende nationaalrechtelijke fictie een equivalent heeft in de nationale wetgeving van de andere verdragsluitende staat (reciprociteit van wetgeving). NOOT 35 Dergelijke wederkerigheid kan onder omstandigheden meebrengen dat de goede trouw alsnog in acht is genomen jegens de andere verdragsluitende staat. NOOT 36

4. Er is een specifieke voorziening getroffen door de verdragsluitende staten van een zodanig gehalte dat daarmee kan worden bewerkstelligd dat de verdragsposterieure nationaalrechtelijke fictiebepaling alsnog haar gelding heeft onder het vigerende belastingverdrag. NOOT 37

Op dit stramien borduurden de "20 februari" en "19 juni" arresten voort (zie onderdeel 5).

## **5. De emigratieheffingarresten**

### **5.1. De 20 februariarresten**

De heffingsystematiek bij de emigratie van aanmerkelijkbelanghouders ligt genuanceerder (onderdeel 2) dan bij de andere emigratieheffingen. Nederland verleent als bronstaat een verrekening van de belasting die de woonstaat heft bij vervreemding en bovendien heeft Nederland veelal onder zijn verdragen gedurende een bepaalde periode na de emigratie een heffingsrecht. De Hoge Raad heeft dan ook in HR 20 februari 2009, *BNB 2009/260* t/m 262 beslist dat in dezen de goede verdragstrouw in acht is genomen aangezien geen voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat (België, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten). Volgens de Hoge Raad is het doel van de Nederlandse regeling alleen die waardevermindering te belasten met betrekking tot een tot een aanmerkelijk belang behorend aandelenpakket die betrekking heeft op de binnenlandse periode. Dit is volgens de Hoge Raad ook in overeenstemming met het feit dat bij immigratie in dit verband een step-up wordt verleend. Daarenboven sluit het vervreemdingsbegrip uit art. 13 OESO-modelverdrag in de visie van de Hoge Raad niet uit, hetgeen ondersteund zou worden door het commentaar op het OESO-modelverdrag, NOOT 38 dat een staat voor heffing van vermogenswinst aanknoopt bij de geconstateerde vermogensaanwas die niet door vervreemding tot uitdrukking komt.

### **5.2. De 19 juniarresten**

#### **5.2.1. Algemeen**

Evenals bij aanmerkelijk belang, speelt ook bij de andere emigratieheffingen dat sprake is van multiple residence taxation waarop een belastingverdrag in beginsel niet ziet, dat wil zeggen heffing door opeenvolgende woonstaten over (deels) hetzelfde belastingobject. NOOT 39 De Hoge Raad erkent dit uitgangspunt evenzeer. Hij stelt dan ook dat de omstandigheid dat het loon volgens de Nederlandse wetgeving geacht wordt te zijn genoten op een tijdstip waarop de belastingplichtige nog ingezetene van

Nederland is (als gevolg van art. 3.146, derde lid, Wet IB 2001, respectievelijk art. 3.137, eerste lid, Wet IB 2001), in principe meebrengt dat de (gewezen) werknemer, respectievelijk de gerechtigde tot de lijfrente ter zake van dat loon of de negatieve uitgaven voor inkomenvoorzieningen geen beroep kan doen op rechten die op grond van een belastingverdrag toekomen aan inwoners van het land waarnaar hij zijn woonplaats verlegt. Met andere woorden het belastingverdrag ziet niet op dergelijke situaties waardoor een (gewezen) werknemer of lijfrentegerechtigde dan ook geen rechten aan een dergelijk verdrag kan ontleen. Dit kan, aldus de Hoge Raad en geheel conform de conclusie van A-G Wattel, anders komen te liggen bij een emigratieheffing als daarmee een voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien - al dan niet potentieel NOOT 40 - onder het belastingverdrag tussen Nederland en de immigratiestaat ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat. NOOT 41 Een dergelijke heffing is alsdan niet in overeenstemming met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland als emigratiestaat en de immigratiestaat. De Hoge Raad volgt hiermee de benadering die ook A-G Wattel voorstond in zijn conclusies bij de arresten van 19 juni 2009. Hoewel een verdrag niet situaties van twee opeenvolgende woonplaatsen beheerst, brengt de goede trouw die gerespecteerd moet worden bij de uitleg en toepassing van het betreffende belastingverdrag mee dat het de emigratiestaat niet is toegestaan via een "truc" in zijn nationale wetgeving het heffingsrecht te frustreren dat de immigratiestaat heeft onder dat verdrag indien deze inkomsten zich na de emigratie daadwerkelijk manifesteren.

#### 5.2.2. Pensioenarresten

De op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen die in deze arresten aan de orde waren, bevatten twee toewijzingsregels voor (aanspraken op) pensioen, die achtereenvolgens voor toepassing in aanmerking komen en elkaar wederzijds uitsluiten, namelijk het arbeidsartikel (art. 15) en het pensioenartikel (art. 18). De toekenning van een pensioenaanspraak is een beloning ter zake van een dienstbetrekking als bedoeld in art. 15. Op grond van deze bepaling mag Nederland in een verdragssituatie de (waarde van) de aanspraak belasten, indien en voor zover zij relateert aan de dienstbetrekking die in Nederland wordt uitgeoefend. Nederland stelt deze bate echter onvoorwaardelijk vrij van belasting indien er sprake is van een (zuivere) pensioenregeling in de zin van de Wet LB 1964. Inkomsten die naderhand voortvloeien uit de toegekende pensioenaanspraak, worden uitsluitend bestreken door art. 18 van het verdrag. NOOT 42 De Hoge Raad geeft derhalve met betrekking tot pensioenen de verhouding tussen art. 15 en 18 van een op het OESO-modelverdrag gebaseerd belastingverdrag duidelijk aan. Alleen op het moment van toekenning valt de pensioenaanspraak onder art. 15, maar alsdan maakt Nederland van zijn heffingsrecht geen gebruik doordat het de aanspraak op dat moment vrijstelt indien voldaan wordt aan de voorwaarden die de Wet LB 1964 voor een dergelijke vrijstelling stelt. Na de toekenning van de aanspraak, wordt het pensioen geregardeerd door art. 18.

Vervolgens toetst de Hoge Raad de emigratieheffing bij pensioen aan de hiervoor genoemde kaders. Deze emigratieheffing (art. 3.83, eerste lid, Wet IB 2001 in verbinding met art. 3.146, derde lid, Wet IB 2001) voorziet volgens de Hoge Raad niet in het alsnog in de belasting betrekken van de indertijd vrijgestelde aanspraak, maar belast de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenrechten op basis van een fictie. Aangezien de pensioenaanspraak alleen bij de verkrijging ervan onder art. 15 van de op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen die in dezen aan de orde waren, valt, kan de eerdergenoemde fictie niet bewerkstelligen dat de belastingheffing aan de werking van deze belastingverdragen wordt onttrokken vanwege gebeurtenissen die na de toekenning optraden. NOOT 43 De Hoge Raad komt dan ook tot de conclusie dat zonder de voorgaande fictie alle inkomsten die uit de pensioenaanspraken van de betreffende (voormalige) werknemers na de emigratie voortvloeien op basis van art. 18 van de op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen waar het in dezen om ging, belastbaar zullen zijn in de woonstaat. Immers, art. 18 wijst het heffingsrecht over pensioenen en soortgelijke beloningen exclusief toe aan de woonstaat. Volgens de Hoge Raad kan, onder verwijzing naar HR 5 september 2003, *BNB* 2003/380 (afkoop van een pensioen door een inwoner van Singapore, zie ook onderdeel 4.3), een fictie op grond waarvan de waarde van de opgebouwde pensioenrechten als loon in de Nederlandse heffing wordt betrokken op een ondeelbaar moment voorafgaand aan de emigratie, onder die omstandigheden niet in overeenstemming worden geacht met de goede trouw die bij de uitleg en toepassing van de desbetreffende belastingverdragen in acht dient te worden genomen. Daaraan kan, aldus de Hoge Raad, niet afdoen dat de (voormalige) werknemers op het moment waarop de Wet IB 2001 het belastbare feit fingeerde nog in Nederland woonden. Aangezien de toewijzing van de heffingsbevoegdheid op basis van art. 18 van de betreffende op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen onmiddellijk daarna van toepassing werd, wordt de werking van die toewijzing door de onderhavige fictie in de visie van de Hoge Raad evenzeer op een onaanvaardbare wijze doorkruist als bij een soortgelijke fictie die aanknoopt bij gebeurtenissen op een moment waarop de (voormalige) werknemers niet (meer) in Nederland wonen. NOOT 44 Op basis van het vorenstaande concludeert de Hoge Raad dan ook dat toepassing van art. 3.83, eerste lid, Wet IB 2001 in de onderhavige gevallen achterwege dient te blijven.

#### 5.2.3. Lijfrentearrest

Tot een vergelijkbare conclusie kwam de Hoge Raad in het lijfrentearrest. NOOT 45 De Hoge Raad besteedt daarin tevens aandacht aan het onderscheid met het Hongarije-arrest (zie ook onderdeel 4.2). Hij constateert terecht dat door middel van de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen (art. 3.133 Wet IB 2001) ook het rendement dat met lijfrentepremieaftrek is behaald, in de heffing wordt betrokken. In die zin is, anders dan bij de negatieve persoonlijke verplichtingen die het voorwerp uitmaakten van het Hongarije-arrest, van een



voorwaardelijke premieaftrek - premieaftrek onder de ontbindende voorwaarde van reguliere afwikkeling - bij de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen geen sprake. Hierdoor vormt de afkoop van de betreffende lijfrente dan ook, en anders dan in het Hongarije-arrest, een inkomenbestanddeel in de zin van het restartikel van het voormalige belastingverdrag met België (art. 22) dat het exclusieve heffingsrecht toeweest aan de woonstaat, België. NOOT 46

De inspecteur bleek gedurende de procedure bereid te zijn de heffing te beperken tot het bedrag van de voorheen afgetrokken lijfrentepremies. Deze beperking ontbeerde evenwel een wettelijke grondslag en de Hoge Raad beperkte de beoordeling terecht tot de wettelijke regeling. Deze wettelijke regeling (art. 3.133 Wet IB 2001) betrof niet alleen de eerder afgetrokken premies in de belastingheffing maar nam ook het daarop behaalde rendement in aanmerking. Deze fictiebepalingen (art. 3.133 in verbinding met art. 3.137 Wet IB 2001) hadden tot gevolg dat de waarde van de aanspraak in de Nederlandse belastingheffing werd betrokken op het onmiddellijk aan de afkoop voorafgaande moment. De Hoge Raad stelt dan ook dat de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de interpretatie en toepassing van het restartikel van het voormalige belastingverdrag met België (art. 22) wordt uitgehold of ontgaan indien de betreffende nationaalrechtelijke fictiebepalingen worden geëffectueerd onder het vigerende belastingverdrag.

#### 5.2.4. Reciprociteit van wetgeving

In het lijfrentearrest heeft de Hoge Raad zich ook uitgelaten over de reciprociteit van wetgeving die onder omstandigheden kan meebrengen dat de goede trouw alsnog in acht kan zijn genomen (zie onderdeel 4.3). NOOT 47 De Staatssecretaris van Financiën doet in cassatie een beroep op het feit dat België in zijn nationale wetgeving na sluiting van het verdrag een regeling heeft opgenomen die mogelijk vergelijkbaar is met de Nederlandse. De staatssecretaris verwijst in dezen naar art. 364bis Belgisch Wetboek IB 1992. NOOT 48 Deze bepaling bevat een nationaalrechtelijke fictie die beoogt personen die inmiddels inwoner van een andere staat zijn geworden te belasten over de afkoopsom van een pensioen of lijfrente, waarvoor een fiscale faciliteit in België is genoten, door de betaling of toekenning (wat het genieten van inkomen naar Belgisch fiscaal recht inhoudt) daarvan te fingeren op het tijdstip directe voorafgaande aan het overbrengen van de woonplaats naar die andere staat. NOOT 49

De Hoge Raad komt terecht tot de conclusie dat een dergelijke verdragsposterieure nationaalrechtelijke fictiebepaling niet impliceert dat België zijn exclusieve heffingsrecht onder het verdrag heeft willen prijsgeven. Hij merkt dan ook op dat het prijsgeven van dit heffingsrecht niet mag worden afgeleid uit de enkele omstandigheid dat de andere verdragsluitende staat (in casu België) de mogelijkheid tot heffing in zijn nationale wetgeving eenzijdig op een vergelijkbare wijze als Nederland heeft uitgebreid (via art. 364bis Belgisch Wetboek IB 1992). Evenmin behelst deze omstandigheid dat de Nederlandse maatregel niet (langer) in strijd zou zijn met art. 22 van het voormalige belastingverdrag met België. NOOT 50 Wij menen dat de Hoge Raad hiermee aansluit bij de conclusie van A-G Wattel die stelde dat de goede trouw niet zo ver kan worden opgerekt dat een "verdragsfrustrerende" fictiebepaling die verdragsposterieur is opgenomen in de wetgeving van de ene verdragsluitende staat (in casu de bronstaat, Nederland) gerechtvaardigd wordt door een vergelijkbare fictie die na sluiting van het verdrag tevens in de nationale wetgeving van de andere staat is opgenomen (de woonstaat, België). Te meer daar de rechtspraak van de andere verdragsluitende staat NOOT 51 deze equivalente fictiebepaling evenmin in overeenstemming achtte met de Belgische belastingverdragverplichtingen. NOOT 52

Het beginsel van de wederkerigheid in bilaterale verhoudingen gaat dus niet zo ver gaan dat verdragsposterieure wetwijzigingen die de balans in de verdeling van de heffingsrechten onder een verdrag verstoren gerechtvaardigd worden omdat beide verdragsstaten zich hieraan te buiten gaan. Wij menen dat het verschil tussen het lijfrentearrest (*BNB 2009/264*) en *BNB 2003/379* en *BNB 2003/381* (fictief loon) is gelegen in het feit dat het bij fictief loon ging om een fictie die niet specifiek gericht was op het frustreren of buiten werking stellen van eerder gesloten belastingverdragen. Hiervan was wel sprake in het lijfrentearrest (*BNB 2009/264*) maar ook in *BNB 2003/380* (afkoopsom van het pensioen onder het verdrag met Singapore). *BNB 2003/380* (zie ook onderdeel 4.3) betrof de vraag of de fictie van art. 19b, eerste lid, onderdeel b, Wet LB 1964 en art. 19b, eerste lid, slot, Wet LB 1964 effect heeft onder eerder gesloten Nederlandse belastingverdragen met als gevolg dat de afkoopsom onder art. 15 van de op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen valt (in plaats van onder art. 18). De achtergrond van deze bepaling, zo blijkt uit de parlementaire behandeling, NOOT 53 maar ook uit het inmiddels ingetrokken besluit van 21 december 2000, *BNB 2001/115* NOOT 54 is in geval van een afkoop van een pensioen (of indien zich één van de andere als irregulier bestempelde handelingen zou voordoen) de toewijzing van het heffingsrecht onder de Nederlandse belastingverdragen zodanig te wijzigen dat Nederland (waar het pensioen was opgebouwd) een heffingsrecht zou krijgen ten koste van de woonstaat van de pensioengerechtigde. De achtergrond van deze fictiebepaling verklaart tevens waarom de Hoge Raad in *BNB 2003/380* geen nadere aandacht besteedt aan het mogelijk voorhanden zijn van een equivalente regeling in de wetgeving van Singapore. Wat betreft de reciprociteit van wetgeving lijkt de Hoge Raad een onderscheid te maken tussen reguliere ficties die niet specifiek tot doel hebben de werking van belastingverdragen te verstoren maar die wel implicaties kunnen hebben voor dergelijke verdragen (zoals het fictief loon) en ficties die wel of mede een zodanig doel hebben (zoals bij de afkoop van pensioen en de emigratieheffing bij lijfrenten). Bij de regulier werkende fictiebepalingen dient aan reciprociteit van wetgeving belang te worden toegekend in het kader van het mogelijk en uiteindelijk respecteren van de goede trouw, maar bij de fictiebepalingen die gericht zijn op het verstoren van de balans in de verdeling van heffingsrechten onder een verdrag speelt de wederkerigheid

geen rol. Wij onderschrijven dit onderscheid. Het gaat uiteraard niet op dat de wederkerigheid de doorwerking van een fictie gericht op frustratie van een verdrag sauveert omdat de andere staat zich aan hetzelfde gedrag te buiten gaat.

### 5.3. *Vergelijking van de 20 februarierresten met de 19 juniarresten*

In de literatuur was ten aanzien van de aanmerkelijkbelangheffing bij emigratie gesteld dat zij wel in overeenstemming is met de Nederlandse belastingverdragen en met de goede trouw in de zin van het Verdrag van Wenen omdat het in die visie niet zou gaan om het "omkwalificeren van inkomenscategorieën" teneinde hun verdragstoewijzing eenzijdig te beïnvloeden. NOOT 55 en bovendien Nederland door middel van een reverse credit aan de woonstaat heffingsvoorrang geeft indien na de emigratie door vervreemding aanmerkelijkbelangwinst wordt gerealiseerd en het op daadwerkelijke betaling (invordering) aankomt. NOOT 56 Inmiddels heeft de Hoge Raad deze gevolgtrekking in HR 20 februari 2009, BNB 2009/260 t/m 262 onderschreven. Naar onze mening kan hierbij een aantal vraagtekens worden gezet. Hoewel een verdrag in beginsel niet ziet op situaties van multiple residence taxation (zie ook onderdeel 5.2.1), kan niet miskend worden dat ook deze emigratieheffing mede als doel heeft de in de ogen van de regering onwelgevallige werking van belastingverdragen te frustreren door introductie van een technische slimmigheid in de nationale wetgeving als uitvloeisel van het eerdergenoemde tweesporenbeleid (onderdeel 3.2). NOOT 57 Alhoewel, de reverse credit aan deze emigratieheffing een minder robuust karakter geeft, doet dit niet af aan het initiële doel van deze emigratieheffing, d.w.z. het verstoren van de verdeling van heffingsrechten. Desalniettemin heft Nederland op deze wijze, onder meer, over potentiële dividenduitkeringen terwijl die heffing onder de betreffende belastingverdragen (het voormalige verdrag met België, het verdrag met het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten) was toegewezen aan de woonstaat van de dividendontvanger in welk verband Nederland slechts een beperkt heffingsrecht toekwam. NOOT 58 Dit blijkt ook uit de vormgeving van de conserverende aanslag die wordt opgelegd op het tijdstip direct voorafgaande aan de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder; er wordt niet zozeer beoogd de waardestijging te belasten die betrekking heeft op de binnenlandse belastingplicht, maar (een deel van) de bij verkoop daadwerkelijk gerealiseerde winst. Immers, de belasting die ten tijde van de emigratie is verschuldigd over de waardestijging van de aandelen wordt volledig kwijtgescholden indien de aandelen tien jaar na de emigratie niet zijn vervreemd door de aanmerkelijkbelanghouder. De reverse credit die Nederland toestaat voor de belasting die verschuldigd is in het nieuwe woonland op basis van een met Nederland gesloten belastingverdrag indien de vervreemding binnen tien jaar na de emigratie plaatsvindt, kan gezien worden als een erkenning van het heffingsrecht van de woonstaat. NOOT 59 De Hoge Raad is in HR 20 februari 2009, BNB 2009/260 t/m 262 evenwel van mening dat het doel van de emigratieheffing bij een aanmerkelijk belang een andere is, te weten het in de belastingheffing betrekken van de waardestijging van het aanmerkelijk belang die betrekking had op de binnenlandse periode. Door een dergelijke doelstelling aan de emigratieheffing bij een aanmerkelijk belang toe te kennen, lijkt geen collisie te ontstaan met de eerdere jurisprudentie inzake de goede verdragstrouw, zoals HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en BNB 2003/381 (fictief loon), HR 5 september 2003, BNB 2003/380 (afkoop pensioen door een inwoner van Singapore) en HR 18 juni 2004, BNB 2004/134 (fictieve rente) en HR 13 mei 2005, BNB 2005/232-235 (zetelverplaatsing pensioen-BV) NOOT 60 en evenmin met de pensioenarresten en het lijfrentearrest van 19 juni 2009.

### 6. EG-Verdrag/EU-Verdrag

Naast de relatie tussen emigratieheffingen en het internationale recht (het Verdrag van Wenen), speelt uiteraard ook de verhouding met het vrije verkeer zoals gewaarborgd door het EG-Verdrag en (vanaf 1 december 2009) het EU-Verdrag. De vraag is met name aan de orde geweest met betrekking tot emigrerende aanmerkelijkbelanghouders. HvJ 11 maart 2004, zaak C-9/02 (Hughes De Lasteyrie du Saillant) betrof de Franse heffing die wordt geheven van aanmerkelijkbelanghouders die vanuit Frankrijk emigreren in welk verband op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip een fictieve vervreemding wordt geconstateerd. Hiervoor wordt een conserverende aanslag opgelegd waarvoor uitstel van betaling wordt verleend voor een periode van vijf jaar, ten minste indien afdoende zekerheid wordt gesteld en een fiscale vertegenwoordiger wordt aangewezen in Frankrijk. Het HvJ is van oordeel dat deze heffingsystematiek in strijd is met art. 43 EG-Verdrag/art. 49 van het EU-Verdrag (vrijheid van vestiging).

De Nederlandse wetgever reageerde op de zaak-Hughes De Lasteyrie du Saillant door bij grensoverschrijdingen binnen de Europese Unie die het onderwerp uitmaken van conserverende aanslagen automatisch uitstel van betaling te verlenen zonder dat daarvoor zekerheid moet worden gesteld. NOOT 61 HvJ 7 september 2006, zaak C-470/04 (N) NOOT 62 betrof een aanmerkelijkbelanghouder die vanuit Nederland naar Engeland emigreerde. Hiervoor was een conserverende aanslag opgelegd (zie nader onderdeel 2). De zekerheid die N eerder moest stellen, was opgeheven in verband met een brief van de Staatssecretaris van Financiën. NOOT 63 In de zaak-N concludeerde het HvJ dat het Nederlandse systeem van conserverende aanslagen in beginsel een belemmering vormt van de vrijheid van vestiging (art. 43 EG-Verdrag/art. 49 EU-Verdrag) wanneer in dit systeem een eis van zekerheidstelling wordt gehanteerd (en het uitstel derhalve niet automatisch wordt toegekend) NOOT 64 en geen rekening wordt gehouden met waardeverminderingen van het aanmerkelijk belang die zich na de emigratie voordoen (ten minste indien de ontvangststaat daar geen rekening mee houdt). NOOT 65 Deze belemmering is gerechtvaardigd (en dat was bij de Nederlandse regeling het geval) op basis van het fiscale territorialiteitsbeginsel verbonden met een temporele component, dit wil zeggen het verblijf op nationaal grondgebied gedurende de periode waarin de belastbare winst is ontstaan. NOOT 66



Of een mogelijke belemmering die kan worden geconstateerd bij de conserverende aanslagen bij pensioenen en lijfrenten gerechtvaardigd is, is minder duidelijk. Aan deze emigratieheffingen ligt veel minder een coherentie- of territorialiteitsgedachte ten grondslag. Immers, zeker bij de emigratieheffingen waar de Hoge Raad over diende te oordelen (hoewel de Hoge Raad niet aan de Europeesrechtelijke aspecten toekwam), werd tevens het inmiddels behaalde rendement in aanmerking genomen. NOOT 67 In dit verband kan wellicht ook nog belang worden gehecht aan HvJ 11 augustus 1995, zaak C-80/94 (Wielockx), waar een beroep op het coherentiebeginsel werd afgewezen omdat Nederland als bronstaat het heffingsrecht onder het voormalige belastingverdrag met België had "weggegeven" aan de woonstaat, België (zie in dit verband ook de in onderdeel 7 gemaakte opmerkingen). NOOT 68 In dit stramien is mogelijk ook HvJ 5 juli 2007, zaak C-522/04 (Commissie vs. België) te plaatsen waarin het tot de conclusie kwam dat de eerdergenoemde fictiebepaling uit de Belgische wetgeving (art. 364bis Belgisch Wetboek IB 1992) niet in overeenstemming was met het vrije verkeer van werknemers (art. 39 EG-Verdrag/art. 45 EU-Verdrag) en de vrijheid van vestiging (art. 43 EG-Verdrag/art. 49 EU-Verdrag). NOOT 69 Een en ander wordt wellicht anders indien de hierna te noemen reparatiewetgeving in aanmerking wordt genomen waardoor afhankelijk van de in het van toepassing zijnde belastingverdrag vervatte toewijzingsregels, enkel de gefacilieerde premies die betaald zijn voor pensioenen en lijfrenten worden teruggenomen (indien het heffingsrecht exclusief is toegewezen aan de woonstaat) of de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak en bij de lijfrenten tevens het op de premies behaalde rendement indien Nederland onder het vigerende belastingverdrag een heffingsrecht heeft (zoals, bijvoorbeeld, het geval is onder de belastingverdragen met België en Portugal).

## 7. Reparatiewetgeving

Volgens de regering laten de arresten van de Hoge Raad ruimte de wet zodanig aan te passen dat ook in situaties waarin een belastingverdrag van toepassing is dat voorziet in een exclusieve woonstaatheffing ter zake van (niet-periodieke) pensioen- en/of lijfrente-inkomsten, toch heffing kan plaatsvinden bij belastingplichtigen die in Nederland een belastingfaciliteit hebben genoten voor de premie voor pensioen of een lijfrente. NOOT 70 Zij verwijst in dit verband naar r.o. 3.3.5 van het lijfrentearrest (*BNB 2009/264*) en vooral naar de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een wettelijke regeling die er niet alsnog op neerkomt dat over de afkoopsom wordt geheven. Deze rechtsoverweging bevat volgens de regering geen aanwijzing dat die wettelijke regeling reeds ten tijde van de opbouw moet hebben bestaan. De Hoge Raad volgt naar de mening van de regering dezelfde benadering ten aanzien van de conserverende aanslag voor pensioenen. Hoe zich dat verhoudt met de opvatting van de Hoge Raad in *BNB 2003/380* (zie ook onderdeel 4.3) dat; "een in een verdrag opgenomen bepaling waarbij een Staat aan een andere Staat bij uitsluiting het recht verleent tot het belasten van een som die kan worden toegekend ter afkoop van pensioenaanspraken of lijfrenten, [niet] kan worden uitgehold of ontgaan door het opnemen van een bepaling in de wetgeving van die eerste Staat die de heffing over een uitkering, toegekend voor of in verband met de afkoop van pensioenaanspraken, vervangt door een bepaling krachtens welke tot het te belasten inkomen of te belasten loon de waarde van de pensioenaanspraken of lijfrenteaanspraken [wordt] op het moment dat direct voorafgaat aan het tijdstip waarop die aanspraken worden afgekocht" is ons een raadsel. Kern van de wet is dat voor die landen waar Nederland op grond van een vigerend belastingverdrag en de 19 juniarresten (*BNB 2009/263 t/m 266*) niet mag heffen, de conserverende aanslag niet langer wordt gebaseerd op de waarde in het economische verkeer van de aanspraak, maar op de som van de vrijgestelde of afgetrokken premies. NOOT 71 In feite probeert de wetgever aansluiting te zoeken bij het eerdergenoemde Hongarije-arrest van de Hoge Raad (zie onderdeel 4.2). Het Hongarije-arrest is gebaseerd op twee belangrijke uitgangspunten. Enerzijds werd op basis van de toenmalige wetgeving alleen de genoten lijfrentepremieaftrek teruggenomen en werd dus niet de waarde in het economische verkeer in de heffing betrokken. Anderzijds ging de Hoge Raad ervan uit dat sprake was van een voorwaardelijk verleende aftrek, die kon worden teruggenomen indien niet langer aan de voorwaarden werd voldaan. De reparatiewetgeving knoopt nu voor zowel lijfrenten als pensioenen aan bij het genoten voordeel en niet bij de waarde in het economische verkeer (althans indien het belastingverdrag het heffingsrecht exclusief toewijst aan de woonstaat). Betwijfeld kan worden of dit - in ieder geval voor pensioenen - leidt tot het gewenste resultaat. Anders dan bij lijfrenten is bij pensioenen - nog steeds - sprake van een onvoorwaardelijke vrijstelling van de aanspraken indien wordt voldaan aan de voorwaarden van hfdst. IIB Wet LB 1964. Daarmee vallen de pensioenaanspraken dus niet onder het arbeidsartikel (art. 15) maar onder het pensioenartikel (art. 18). Dit poogt de reparatiewetgeving te veranderen door de wijze van berekening van de grondslag waarover de conserverende aanslag wordt opgelegd, aan te passen. Daarmee is echter de systematiek waarin de aanspraak in eerste instantie onvoorwaardelijk wordt vrijgesteld niet gewijzigd; deze systematiek is en blijft onverkort van toepassing. Ook art. 19b, tweede lid, Wet LB 1964 is niet gewijzigd. Overdracht naar een buitenlandse verzekeraar wordt dus nog steeds beschouwd als een afkoop. De conclusie van de Hoge Raad in HR 23 januari 2004, *BNB 2004/132* en *BNB 2004/133* dat geen sprake is van het terugdraaien van een in het verleden toegekende vrijstelling, maar van een fictieve afkoop, blijft naar onze mening dan ook volledig overeind. Ook met deze wetswijziging tracht Nederland dus weer eenzijdig een aan de verdragspartner toegewezen heffingsrecht naar zich toe te trekken, hetgeen evenmin in overeenstemming kan worden geacht met de goede trouw die bij de toepassing en uitleg van een belastingverdrag in acht moet worden genomen. Voor lijfrenten ligt het wellicht genuanceerder. Een bepaling als art. 19b, tweede lid, Wet LB 1964 ontbreekt in de Wet IB 2001 ter zake van lijfrenten. Overdracht van een lijfrente naar een buitenlandse verzekeraar is dus

geen fictieve afkoop. De Hoge Raad oordeelde in het Hongarije-arrest dat op basis van de toen vigerende wetgeving sprake was van het terugnemen van een voorwaardelijk verleende aftrek, hetgeen aan het verdrag was onttrokken. De Nederlandse wetgeving is echter daarna aangescherpt, waardoor niet de verleende aftrek werd teruggenomen, maar de waarde in het economische verkeer de grondslag werd voor de conserverende aanslag. Door de Hoge Raad is op 19 juni 2009 geconcludeerd dat daardoor, ook voor lijfrenten, het heffingsrecht berust bij de woonstaat aangezien de heffing over de waarde in het economische verkeer niet wezenlijk afwijkt van de heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom zelf (*BNB 2009/264*). NOOT 72 Art. 3.133 en 3.137 Wet IB 2001 zijn volgens de Hoge Raad in het onderhavige geval in strijd met art. 22 van het voormalige belastingverdrag met België, op grond waarvan België bij uitsluiting bevoegd was zijn inwoners zowel over de termijnen als de afkoopsom van een lijfrente te belasten. NOOT 73 De Nederlandse regering heeft gepoogd een en ander met terugwerkende kracht tot 29 juni 2009 zodanig te wijzigen dat het heffingsrecht (weer) aan Nederland toekomt. Naar onze mening kan ook hier (weer) sprake zijn van een situatie waarin Nederland door middel van een latere wetswijziging eenzijdig het heffingsrecht van de andere verdragssluitende staat uitholt. Dat dit heffingsrecht in eerste instantie en op basis van de toen vigerende wetgeving aan een belastingverdrag was onttrokken, maar door een latere wetswijziging niet meer, doet daaraan niet af. Immers, Nederland wijzigt zijn bestaande wetgeving waardoor het onder bepaalde belastingverdragen heffingsrechten eenzijdig naar zich toetrekt terwijl die heffingsbevoegdheid daarvoor toekwam aan de andere verdragssluitende staat. Die situatie is door de Hoge Raad niet in overeenstemming geacht met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en de toepassing van een belastingverdrag. Voor de door de Regering gewenste gevolgen is dus een aanzienlijke systeemwijziging nodig (het terugnemen van pensioenpremies vormt, gezien de rangorderegeling, loon en niet een negatieve uitgave voor inkomensvoorziening). Nu deze achterwege blijft, zal de verdragsclassificatie, mede gezien art. 3, lid 2, van de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen en de arresten van 19 juni 2009, onverkort onder art. 18 ressorteren. NOOT 74

Overigens zijn zowel door het parlement als ook door de Raad van State NOOT 75 herhaaldelijk vraagtekens gezet bij de vraag of de 19 juniarresten van de Hoge Raad inderdaad de door de regering voorgestane ruimte bieden. Helaas wordt op deze vragen niet op een gefundeerde wijze gereageerd.

## 8. Praktische problemen

In aanvulling op het vorenstaande kan er ook nog op gewezen worden dat de desbetreffende reparatiewetgeving grote uitvoeringstechnische problemen oplevert. De heffingsgrondslag wordt gevormd door het genoten voordeel. Bij lijfrenten gaat het dan om de som van uiteindelijk afgetrokken premies terwijl het bij pensioen de vrijgestelde aanspraken en bijdragen betreft. Om dit te kunnen bepalen, moet dus de premiehistorie bekend zijn. De administratie van pensioenuitvoerders en levensverzekeraars is veelal niet zodanig ingericht dat daaruit de premiehistorie blijkt of kan worden afgeleid. Bij een (interne) omzetting van een pensioen- of lijfrenteverzekering, gaat de premiehistorie (voor zover al vastgelegd) verloren omdat vanuit verzekeringstechnisch en administratief perspectief sprake is van een nieuwe verzekering waarin de waarde van de oude verzekering als eerste storting wordt ingebracht. Hetzelfde geldt indien er bij pensioen sprake is van waardeoverdracht. De ontvangende pensioenuitvoerder merkt de binnenkomende waardeoverdracht aan als een storting in de pensioenregeling. In een dergelijk geval is de premiehistorie evenmin te achterhalen. Voor lijfrenten zou wellicht nog te rade kunnen worden gegaan bij de administratie van de Belastingdienst. Voor pensioenen is dat in ieder geval niet mogelijk. De conclusie van de regering dat naar verwachting de premiehistorie zowel bij individuele regelingen (zoals lijfrenten) als bij pensioenpremies te achterhalen is NOOT 76 delen wij dan ook niet. Bij elke interne conversie en/of waardeoverdracht is de premiehistorie definitief teloorgegaan.

Een bijkomend probleem zijn de pensioenregelingen waarbij sprake is van een zogenoemde doorsneepremie. Bij dergelijke regelingen wordt voor alle deelnemers eenzelfde percentage van de loonsom betaald als pensioenpremie. De premie heeft daardoor geen directe relatie met de opgebouwde pensioenaanspraken. Door dit op solidariteit gebaseerde systeem, betalen jongere deelnemers meer dan actuariael noodzakelijk om de aan hen toegekende pensioenaanspraken te financieren en oudere deelnemers minder. Een jongere deelnemer die emigreert, krijgt daardoor een conserverende aanslag opgelegd op basis van een (veel) hoger bedrag dan de waarde van zijn pensioenaanspraken. De regering onderkent ten dele dit probleem en heeft voorzien in een delegatiebepaling (art. 3.136, zevende lid, Wet IB 2001) op grond waarvan nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de bepaling van de lijfrentepremies en de vrijgestelde pensioenaanspraken en -bijdragen. NOOT 77 Gezien het aantal variabelen waarmee bij een pensioenregeling rekening moet worden gehouden (leeftijd, diensttijd, soort pensioenregeling, salaris, enz., enz.) en de mate waarin deze variabelen zich in de tijd ontwikkelen, is het naar onze mening een onmogelijke taak hiervoor een ook maar enigszins betrouwbare benadering te ontwikkelen. Hooguit kan een globale regeling worden opgesteld die kan leiden tot onrechtvaardige uitkomsten. De aan de belastingplichtige geboden mogelijkheid tot tegenbewijs biedt in dezen geen soelaas omdat de belastingplichtige evenmin als de Belastingdienst of de pensioenuitvoerder in staat is de daarvoor benodigde gegevens te achterhalen.

## 9. Conclusie

De conclusie die de Hoge Raad heeft getrokken in zijn 19 juniarresten ten aanzien van de relatie tussen de emigratieheffingen bij pensioen en lijfrenten die in de Wet IB 2001 zijn opgenomen en eerder gesloten belastingverdragen, onderschrijven wij. De Hoge Raad oordeelt dat effectuering van deze emigratieheffingen onder eerder gesloten belastingverdragen tot gevolg heeft dat de heffingsrechten van de andere staten

materieel worden uitgehold indien zij onder het betreffende verdrag het exclusieve recht hebben de na de emigratie afgekochte pensioenen en lijfrenten te belasten. Een dergelijke attitude is volgens de Hoge Raad niet in overeenstemming met de goede trouw die bij de uitleg en toepassing van dergelijke verdragen in acht moet worden genomen. De 19 juniarresten volgen de lijn die de Hoge Raad in eerdere arresten heeft uitgezet. Meer moeite hebben wij met de 20 februariarresten waarin de Hoge Raad tot de slotsom komt dat de emigratieheffing bij aanmerkelijk belang wel in overeenstemming is met de goede trouw. Volgens de Hoge Raad is de verdeling van de heffingsrechten niet verstoord, vormt de emigratieheffing een coherent systeem (gezien de step-up die bij immigratie wordt verleend) en staat het OESO-commentaar de toepassing van art. 13 OESO-modelverdrag op ongerealiseerde waardeinstijgingen toe. Wij hebben uiteengezet dat bij deze redenering van de Hoge Raad de nodige vraagtekens zijn te zetten.

Vraagtekens zetten wij ook bij de wijze waarop de gevolgen van de arresten van 19 juni 2009 inmiddels langs wetgevende weg zijn gerepareerd. De wens van Nederland belasting te kunnen heffen over pensioenen en lijfrenten waarvoor in Nederland fiscale faciliteiten zijn genoten, is volstrekt begrijpelijk. Zeker als sprake is van oneigenlijke afwikkeling. Het valt echter te betwijfelen of de wijze waarop een en ander is vormgegeven tot het gewenste resultaat leidt. Nederland heeft met diverse landen belastingverdragen gesloten die te goeder trouw moeten worden uitgevoerd. Naar onze mening is daarvan geen sprake. De huidige maatregelen die met terugwerkende kracht tot 29 juni 2009 in werking zijn getreden hebben evenzeer tot gevolg dat Nederland heffingsrechten uitholt die op basis van het vigerende belastingverdrag aan de andere verdragsluitende staat, toekomt. De gerechtvaardigde wens te kunnen heffen bij oneigenlijke afwikkeling in het buitenland van pensioenen en lijfrenten waarvoor in Nederland een fiscale faciliteit is verleend, kan alleen worden verwezenlijkt door aanpassing van de betreffende belastingverdragen. In een aantal belastingverdragen is Nederland erin geslaagd zodanige heffingsrechten te doen opnemen. Hoewel, het heronderhandelen van verdragen relatief veel tijd kost, is dat nog geen reden niet langer de goede trouw in acht te nemen bij de toepassing en uitleg van dergelijke verdragen. Het heeft er de schijn van dat de regering met deze reparatiewetgeving uitstel heeft willen bereiken tot het moment dat de Hoge Raad zich ook over de houdbaarheid hiervan moet uitlaten. Tot dat moment blijft onzekerheid voortduren die verder gevoed wordt door de uitlatingen van de regering inhoudende dat de door haar voorgestane oplossing in overeenstemming is met de jurisprudentie van de Hoge Raad. De kritische kanttekening die de Raad van State en diverse Kamerleden in dit verband hebben gemaakt, zijn door de regering niet of onvoldoende gemotiveerd van de hand gewezen. Een vergelijkbare handelwijze had de regering ook gehanteerd bij Brede Herwaardering I en de Wet IB 2001. Die laatste houding is door de Hoge Raad gesanctioneerd in zijn arresten van 19 juni 2009. In die zin lijkt de geschiedenis zich te gaan herhalen.

## Voetnoot verwijzingen

### NOOT \*:

Prof. mr. F.P.G. Pötgens is hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en prof. mr. H.M. Kappelle is bijzonder hoogleraar Fiscaal Pensioenrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

### NOOT 1:

HR 19 juni 2009, nr. 43 978, *BNB* 2009/263, *V-N* 2009/29.9 (*NTFR* 2009/1438).

### NOOT 2:

HR 19 juni 2009, nr. 07/13267, *BNB* 2009/265, *NTFR* 2009/1439.

### NOOT 3:

HR 19 juni 2009, nr. 08/02288, *BNB* 2009/266, *NTFR* 2009/1440.

### NOOT 4:

HR 19 juni 2009, nr. 44 050, *BNB* 2009/264, *V-N* 2009/29.10 (*NTFR* 2009/1437).

### NOOT 5:

HR 20 februari 2009, nr. 07/12314, *BNB* 2009/262, *V-N* 2009/11.9, (*NTFR* 2009/468); HR 20 februari 2009, nr. 43 760, *BNB* 2009/261, *V-N* 2009/12.99 (*NTFR* 2009/466); HR 20 februari 2009, nr. 42 699, HR 20 februari 2009, nr. 42 701, *BNB* 2009/260 en HR 20 februari 2009, nr. 42 702, *NTFR* 2009/467.

### NOOT 6:

Brief Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2009, DB2009-329, *NTFR* 2009/1416.

### NOOT 7:

Sinds het per 1 december 2009 in werking getreden Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (hierna: EU-Verdrag) is de benaming van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen gewijzigd in Hof van Justitie van de Europese Unie. Wij hanteren in deze bijdrage voor beiden de omschrijving 'HvJ'. Voor de relevante bepalingen verwijzen wij zowel naar het EU-Verdrag als ook naar het voor 1 december 2009

geldende EG-Verdrag.

**NOOT 8:**

In HR 19 juni 2009, *BNB 2009/264* was de belastingplichtige in 1996 naar België verhuisd en had hij in 2002 de betreffende lijfrente afgekocht. Onder de Wet IB 1964 zoals die in 1996 van kracht was, werden fictieve negatieve persoonlijke verplichtingen in aanmerking genomen (art. 45c Wet IB 1964) indien de gerechtigde tot een lijfrente ophield binnenlandse belastingplichtige te zijn en in het verleden premies in aftrek van zijn inkomen had gebracht. Vlak voor de emigratie kon dan ook nog een conserverende aanslag ter zake worden opgelegd waarbij hij zou worden ingevorderd indien binnen vijf jaar na emigratie een irreguliere handeling was doorgevoerd (het toenmalige art. 25, vierde lid, IW 1990 in verbinding met het destijds geldende art. 5a Uitv.besl. IW 1990). Deze emigratieheffing vond evenwel alleen toepassing indien voorafgaande aan de emigratie voor meer dan f 100 000 aan premies waren afgetrokken (conform art. 45c, derde lid, Wet IB 1964). Dat was in *BNB 2009/264* niet het geval waardoor geen conserverende aanslag was opgelegd en waardoor de gerechtigde tot de lijfrenten alleen geconfronteerd werd met negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen (art. 3.133 Wet IB 2001) die in aanmerking werden genomen ter gelegenheid van de afkoop van de lijfrente in 2002 (onder vigeur van de Wet IB 2001).

**NOOT 9:**

Art. 26, vijfde lid, aanhef en onderdeel b, IW 1990 jo. art. 4, eerste lid, Uitv.reg. IW 1990.

**NOOT 10:**

Een en ander was het gevolg van HvJ 11 maart 2004, zaak C-9/02 (Hughes De Lasteyrie du Saillant).

**NOOT 11:**

Vergelijk tevens voetnoot 8.

**NOOT 12:**

Een bijzonder geval was HR 19 november 2009, *V-N 2009/59.9* inzake de emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder naar België waarbij hij de belasting voortvloeiende uit de emigratie (fictieve vervreemding) had voldaan (hij had verzocht om een gewone aanslag). De latere en daadwerkelijke verkoop van de betreffende aandelen vond plaats binnen de in het voormalige belastingverdrag met België opgenomen vijfjaarsperiode (art. 13, vijfde paragraaf, van het voormalige belastingverdrag met België). Het was Nederland, aldus de Hoge Raad, eveneens toegestaan de daadwerkelijke vervreemding in de belastingheffing te betrekken.

**NOOT 13:**

Wet van 12 december 1991 (*Stb.* 1991, 697).

**NOOT 14:**

Kamerstukken II 1989/90, 21 198, nr. 6, blz. 8-9.

**NOOT 15:**

MvA, Kamerstukken II 21 198, nr. 7, blz. 11-13.

**NOOT 16:**

MvA, Kamerstukken II 21 198, nr. 7, blz. 15-16.

**NOOT 17:**

Vergelijk ook MvA, Kamerstukken I 1996/97, 24 583, nr. 26, blz. 8 en NMvA, Kamerstukken I 1996/97, 24 583, nr. 26c, blz. 5 met betrekking tot de per 1 januari 1997 geïntroduceerde heffing bij emigratie van aanmerkelijkbelanghouders.

**NOOT 18:**

MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 49-50.

**NOOT 19:**

MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 49-50.

**NOOT 20:**

Art. 3.146, derde lid, Wet IB 2001 voor pensioenen, art. 3.146, vierde lid, Wet IB 2001 voor de kapitaalverzekering eigen woning, art. 3.146, zesde lid, Wet IB 2001, voor de gefacilieerde lijfrente en art. 4.46, tweede lid, Wet IB 2001 voor aanmerkelijk belang.

**NOOT 21:**

NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 342-343.

**NOOT 22:**

NNV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 183 en ten aanzien van de per 1 januari 1997 geïntroduceerde heffing bij emigratie van aanmerkelijkbelanghouders, NV, Kamerstukken II 1996/97, 24 761,

nr. 7, blz. 23-24.

**NOOT 23:**

Kamerstukken II 1998/99, 26 727, A, punt 60, blz. 47. Vergelijk ook Hof 's-Hertogenbosch 14 maart 2008, V-N 2009/3.1.4, r.o. 4.4 en Hof 's-Hertogenbosch, 29 januari 2008, V-N 2008/27.13. Tegen de laatste uitspraak is, naar kan worden aangenomen, abusievelijk geen beroep in cassatie aangetekend door de Staatssecretaris van Financiën.

**NOOT 24:**

Het Verdrag van Wenen is gesloten op 23 mei 1969. Het is voor Nederland in werking getreden op 9 mei 1985. Blijkens art. 4 Verdrag van Wenen ziet het niet op verdragen die zijn gesloten voor de inwerkingtreding daarvan in beide staten, maar het is algemeen aanvaard dat de interpretatieregels van het Verdrag van Wenen (art. 31-art. 33) als een codificatie van (bestaand) gewoonterecht worden gezien en daardoor ook gelding hebben voor verdragen die zijn gesloten voordat het Verdrag van Wenen in beide staten in werking is getreden; HR 29 juni 1990 (Gabriëlle Wehr), *NJ* 1992, blz. 106 (zie ook P.J. Wattel en O. Marres, Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties, *European Taxation* 2003/3, blz. 70). Zie verder HR 29 september 1999, *BNB* 2000/16 inzake het belastingverdrag met Duitsland uit 1959 en HR 28 oktober 1998, *BNB* 1999/347 inzake het verdrag met het Verenigd Koninkrijk uit 1980 (in het Verenigd Koninkrijk is het Verdrag van Wenen overigens in werking getreden op 27 januari 1980).

**NOOT 25:**

F.A. Engelen, Over waarden en normen. Het beginsel van de goede trouw in het (fiscale) verdragenrecht (oratie), blz. 20, Kluwer, 2006.

**NOOT 26:**

Art. 45c, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 1964.

**NOOT 27:**

Er dient in ogenschouw te worden gehouden dat het Hongarije-arrest zag op het systeem van negatieve persoonlijke verplichtingen onder de Wet IB 1964. De negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen die het voorwerp uitmaakten van HR 19 juni 2009, *BNB* 2009/264 verschillen van de negatieve persoonlijke verplichtingen aangezien bij de eerste categorie het rendement dat behaald is gedurende de binnenlandse periode mede in aanmerking wordt genomen. Onder de negatieve persoonlijke verplichtingen werden uitsluitend de in aftrek gebrachte premies begrepen.

**NOOT 28:**

Vergelijk tevens Kamerstukken II 1998/99, 26 727, A, punt 60, blz. 47.

**NOOT 29:**

HR 23 januari 2004, *BNB* 2004/132 ( *BNB* 2004/133).

**NOOT 30:**

Art. 19b, tweede lid, Wet LB 1964.

**NOOT 31:**

Zie ook punt 2.26 bijlage bij concl. A-G Wattel bij HR 5 september 2003, *BNB* 2003/379 en *BNB* 2003/381 (fictief loon). De verzekering van de "permanency of commitments" wordt door A-G Wattel vertaald als "pacta sunt servanda". Dit beginsel is op zijn beurt weer neergelegd in art. 26 Verdrag van Wenen. Voor de interpretatie is deze goede trouw vervat in art. 31, eerste lid, Verdrag van Wenen. Naar deze laatste bepaling verwees A-G Wattel overigens in punt 4.9 van zijn conclusie bij HR 5 september 2003, *BNB* 2003/379 en *BNB* 2003/381 (fictief loon). Dat de Hoge Raad in dezen aan de goede trouw wenste te refereren, blijkt ook uit F. van Brunschot, *The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries*, Bulletin for International Fiscal Documentation, 2005, nr. 1, blz. 5 e.v.; F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (diss.), blz. 489-052, Amsterdam: IBFD 2004 en F. Pötgens, *Ficties en Belastingverdragen*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2004/265, blz. 670-673.

**NOOT 32:**

Een en ander betekent dat *BNB* 2005/234 en *BNB* 2005/235 ook een herclassificatie van het inkomen betroffen welke niet geëffectueerd kon worden onder het betreffende belastingverdrag vanwege de daaruit voortvloeiende verschuiving in de heffingsrechten. Een andere visie volgt blijkbaar R.P.C. Cornelisse, 'Trust me', *WFR* 2009/1391.

**NOOT 33:**

Zie onder meer HR 18 juni 2004, *BNB* 2004/134 (fictieve rente); HR 13 mei 2005, *BNB* 2005/232-235 (zetelverplaatsing pensioen-BV's); HR 23 januari 2004, *BNB* 2004/132 ( *BNB* 2004/133; pensioenoverdrachten).

**NOOT 34:**

Zie, bijvoorbeeld HR 5 september 2003, BNB 2003/379 (r.o. 3.4.4) en BNB 2003/381 (fictief loon). Vergelijk tevens Engelen (diss.), a.w., blz. 494 en S. van Weeghel en R. de Boer, Anti-Abuse Measures and the Application of Tax Treaties in the Netherlands, Bulletin 2006, nr. 8/9, blz. 362.

**NOOT 35:**

HR 5 september 2003, BNB 2003/379 (r.o. 3.4.4) en BNB 2003/381 (fictief loon).

**NOOT 36:**

A-G Wattel in de bijlage bij concl. bij HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en BNB 2003/381 (fictief loon), punt 2.16.

**NOOT 37:**

A-G Wattel in de bijlage bij concl. bij HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en BNB 2003/381 (fictief loon), punt 2.16.

**NOOT 38:**

Par. 2-9, 12 en 29 commentaar op art. 13 OESO-modelverdrag. Er wordt onder meer gerefereerd aan een "appreciation in value" in de ondernemingssfeer die onder sommige jurisdicties ook belast wordt indien zich (nog) geen daadwerkelijke realisatie heeft voorgedaan (onderdeel 5 t/m 9 commentaar op art. 13 OESO-modelverdrag). Het OESO-commentaar merkt enkel op dat de bepalingen van art. 13 samen met art. 6, 7 en 21 OESO-modelverdrag volstaan dergelijke waardeinstijgingen te omvatten. Het is naar onze mening dan ook de vraag of daaruit onomwonden kan worden afgeleid dat een fictieve vervreemding die bij de emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder wordt geconstateerd moet worden uitgesloten door het vervreemdingsbegrip van art. 13 OESO-modelverdrag.

**NOOT 39:**

Concl. A-G Wattel van 31 januari 2008 bij HR 19 juni 2009, V-N 2009/29.9, punt 6.13 (zie voor deze term het OESO-rapport "Cross-border income tax issues arising from employee stock option plans", par. 37-46 waarin tevens wordt aangegeven dat de op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen multiple residence taxation niet omvatten) en concl. A-G Wattel van 4 oktober 2006, punt 4.44, bij HR 20 februari 2009, BNB 2009/260 t/m 262.

**NOOT 40:**

Zie in dit verband ook HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en BNB 2003/381 (fictief loon) en HR 18 juni 2004, BNB 2004/134 (fictieve rente) waarin hij refereert aan een potentiële verschuiving van de heffingsrechten.

**NOOT 41:**

HR 19 juni 2009 r.o. 3.3.2, BNB 2009/263; HR 19 juni 2009, BNB 2009/265 en HR 19 juni 2009, BNB 2009/265 (pensioenarresten) en HR 19 juni 2009 r.o. 3.3.3, BNB 2009/264 (het lijfrentearrest).

**NOOT 42:**

HR 19 juni 2009, r.o. 3.4.1, BNB 2009/263; HR 19 juni 2009, BNB 2009/265 en HR 19 juni 2009, BNB 2009/266 (pensioenarresten).

**NOOT 43:**

HR 19 juni 2009, r.o. 3.4.2, BNB 2009/263, HR 19 juni 2009, BNB 2009/265 en HR 19 juni 2009, BNB 2009/266 (pensioenarresten).

**NOOT 44:**

HR 19 juni 2009, r.o. 3.4.3, BNB 2009/263, HR 19 juni 2009, BNB 2009/265 en HR 19 juni 2009, BNB 2009/266 (pensioenarresten).

**NOOT 45:**

HR 19 juni 2009, BNB 2009/264.

**NOOT 46:**

Zie in dezelfde zin P.G.H. Albert, NTFR 2009/1437, blz. 43.

**NOOT 47:**

Vergelijk ook concl. A-G Wattel van 31 januari 2008 bij HR 19 juni 2009, BNB 2009/264, punt 5.12.

**NOOT 48:**

Art. 364bis Belgisch Wetboek IB 1992 luidt in dit verband als volgt: "Wanneer de in artikel 34 vermelde kapitalen, afkoopwaarden en spaartegoeden worden betaald of toegekend aan een belastingplichtige die zijn woonplaats of de zetel van zijn fortuin vooraf naar een buiten de Europese Economische Ruimte gelegen Staat heeft overgebracht, wordt de betaling of toekenning geacht daags voor de overbrengst te hebben plaatsgehad."



**NOOT 49:**

Zie ook het commentaar van de Belgische Belastingadministratie op het Belgisch Wetboek IB 1992, nummer 364bis/3. Vergelijk tevens concl. A-G Wattel van 31 januari 2008 bij HR 19 juni 2009, BNB 2009/264, punt 5.14 die in dit verband tevens naar HvJ 5 juli 2007, zaak C-522/04 (Commissie vs. België), alsmede concl. A-G Stix-Hackl van 3 oktober 2006 bij deze zaak.

**NOOT 50:**

HR 19 juni 2009, r.o. 3.5, BNB 2009/264.

**NOOT 51:**

In zijn arrest van 5 december 2003, Fiscoleog Internationaal 2003/241, blz. 3 e.v. komt het Belgische Hof van Cassatie tot de conclusie dat ingevolge art. 18 van het belastingverdrag tussen België en Frankrijk het heffingsrecht over pensioenen exclusief is toegewezen aan Frankrijk zodat het België niet is toegestaan art. 364bis Belgisch Wetboek IB 1992 toe te passen. Anders dan het hof van Beroep van Brussel in zijn arrest van 15 februari 2002, Fiscale Koerier 2002/263 refereerde het hof van Cassatie niet expliciet aan art. 26 en 27 Verdrag van Wenen. Zie voor dit arrest ook Pötgens, a.w., blz. 672 en concl. A-G Wattel van 31 januari 2008 bij HR 19 juni 2009, BNB 2009/264, punt 5.16.

**NOOT 52:**

Zie concl. A-G Wattel van 31 januari 2008 bij HR 19 juni 2009, BNB 2009/264, punt 5.16 en 5.17.

**NOOT 53:**

NV, Kamerstukken II 26 020, nr. 6, V-N 1998, blz. 4519-4520. Dit betrof het opnemen van het afkoopverbod in de pensioendefinitie van art. 18, eerste lid, onderdeel b, Wet LB 1964 waarmee de wetgever trachtte te benadrukken dat dergelijke afkoopsommen onder het arbeidsartikel van de Nederlandse belastingverdragen zouden ressorteren en niet onder het pensioenartikel.

**NOOT 54:**

Dit besluit is ingetrokken door het besluit van 31 januari 2008, BNB 2008/119.

**NOOT 55:**

Van een "omkwalificeren van inkomenscategorieën teneinde hun verdragstoewijzing eenzijdig te wijzigen was wel sprake in HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en BNB 2003/381 (fictief loon) en HR 5 september 2003, BNB 2003/380 (afkoop pensioen onder het belastingverdrag met Singapore).

**NOOT 56:**

Vergelijk concl. A-G Wattel van 10 juni 2008, V-N 2008/39.10, onderdeel 5, concl. A-G Wattel van 31 januari 2008, V-N 2008/20.8, onderdeel 6.13 en concl. A-G Wattel van 4 oktober 2006, V-N 2007/4.13, onderdeel 4.40 e.v., alsmede, zij het minder stellig, F.G.F. Peters, De aanmerkelijk belangregeling in internationaal perspectief (FM nr. 123), blz. 260-261, Deventer: Kluwer 2007, en J.W.J. de Kort, "Ontwikkelingen emigratieheffing bij aanmerkelijk belang", *WFR*, 2008/551, blz. 551 e.v., onderdeel 3.

**NOOT 57:**

Vergelijk ook D.S. Smit, FED 2009/65, onderdeel 3.

**NOOT 58:**

De Hoge Raad volgt deze visie overigens niet in BNB 2009/260 t/m 262. De Hoge Raad baseert zich op het OESO-Commentaar en hij sluit aan bij wat hij als het karakter van de emigratieheffing bij aanmerkelijk belang ziet, d.w.z. een heffing over vermogenswinst in de vorm van waardeestijging van het aanmerkelijk belang die is opgekomen bij een (voormalige) inwoner van Nederland; vergelijk ook D.S. Smit, FED 2009/65, onderdeel 2.

**NOOT 59:**

Vergelijk ook Engelen (oratie), t.a.p., blz. 33 en 34.

**NOOT 60:**

Vergelijk ook Douma, *NTFR* 2009/466, blz. 33.

**NOOT 61:**

Art. 1e (voor pensioenen en lijfrenten) en art. 2 (voor aanmerkelijk belang) Uitv.reg. IW 1990.

**NOOT 62:**

Het oordeel van het HVJ in de zaak-N is inmiddels overgenomen door HR 20 februari 2009, V-N 2001/11.9.

**NOOT 63:**

Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004, V-N 2004/21.8.

**NOOT 64:**

Zoals hiervoor is opgemerkt, voldoet de Nederlandse wetgeving, gezien art. 2 Uitv.reg. IW 1990 aan dit vereiste.

**NOOT 65:**

Hieraan voldoet de Nederlandse wetgeving evenzeer vanwege art. 16 Uitv.besl. IB 2001.

**NOOT 66:**

Uiteindelijk werd de Nederlandse regeling, zoals die toen gold, strijdig bevonden met het EG-recht omdat zij disproportioneel was (vanwege de zekerheidsstelling). HR 20 februari 2009, *BNB 2009/262* bevestigt het oordeel van het HvJ in de N-zaak waarbij de Hoge Raad de betreffende belastingplichtige een recht op een schadevergoeding zonder dat de rechtsgevolgen van de aanslag worden vernietigd (art. 8:72, derde lid, AWB).

**NOOT 67:**

Zie D.S. Smit, *FED 2009/95*, onderdeel 7.

**NOOT 68:**

In dezelfde zin HvJ 3 oktober 2002, zaak C-136/00, Danner; HvJ 21 november 2002, zaak C-436, X en Y II en HvJ 15 juli 2004, zaak C-242/03, Weidert.

**NOOT 69:**

Zie voor een andersluidende conclusie: concl. A-G Wattel van 31 januari 2008 bij HR 19 juni 2009, *BNB 2009/264*, punt 6.5-6.7.

**NOOT 70:**

Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 3, blz. 2.

**NOOT 71:**

Zie voor een uitgebreide beschrijving E.C.C.M. Kemmeren; "Exitheffing bij pesnioenen: Financiën is hardleers", *WFR 2009/881*.

**NOOT 72:**

R.o. 3.3.3.

**NOOT 73:**

R.o. 3.3.2 en 3.3.4.

**NOOT 74:**

Zie in dezelfde zin, Kemmeren, t.a.p., onderdeel 6 en 7. Para. 13 van het Commentaar op art. 18 van het OESO-Modelverdrag kan niet zodanig worden opgevat dat daarin in navolging van het Commentaar op art. 13 van het OESO-Modelverdrag (zie *BNB 2009/260* t/m 262) een recht van de emigratiestaat kan worden gezien de eerder verleende faciliteit terug te nemen. Para. 13 is een opmaat naar de specifieke verdragsbepalingen die in para. 15 worden genoemd. Zie voor een andere visie, I.J.J. Burgers, annotatie, *BNB 2009/265*, punt 4.

**NOOT 75:**

Zie Advies van de Raad van State en Nader Rapport, Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 4, punt 1: NV, Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 7, blz. 5 en 6; NNV, Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr.9, blz. 1 en 2 en MvA, Kamerstukken I 2008/09, 31 990, B, blz. 2 en 3.

**NOOT 76:**

NV, Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr.7, blz. 4.

**NOOT 77:**

NV, Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 7, blz. 4.